

LA MOTIVACIÓN INDIVIDUAL EN LA DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD A LOS ADMINISTRADORES: SAN DE 24 DE OCTUBRE DE 2023, REC. NÚM. 3024/2019 *

Isabel García-Ovies Sarandeses

*Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Oviedo
(España)*

Resumen

La exigencia de motivación en la derivación de la responsabilidad a los administradores de sociedades no se cumple con una referencia parca y genérica a la falta de diligencia de todas y cada una de las personas que tienen encomendada la gestión societaria sino que deben identificarse sus funciones individuales y explicar cuáles de sus actuaciones se relacionan con la comisión de la infracción por parte de la sociedad.

Palabras clave

Derivación de responsabilidad, responsabilidad de administradores, motivación suficiente.

Abstract

The requirement to motivate the derivation of liability to company directors is not fulfilled by a generic reference to the lack of diligence of each and every one of the persons entrusted with the management of the company; rather, their individual functions must be identified and it must be explained which of their actions are related to the commission of the infraction by the company.

Keywords

Derivation of liability, liability of directors, sufficient motivation.

* Este trabajo se enmarca en el Proyecto de Investigación «El desafío de la buena administración tributaria en un entorno digital» (PID2020-116096RB-I00).

Cómo referenciar: García-Ovies Sarandeses, I. (2024). La motivación individual en la derivación de responsabilidad a los administradores: SAN de 24 de octubre de 2023, rec. núm. 3024/2019. *Revista Técnica Tributaria* (144), 255-263

SUMARIO

1. Doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

1. Doctrina del tribunal

La Audiencia Nacional, en la sentencia comentada, trata de impedir la objetivación de la responsabilidad que supondría vincular la derivación al mero hecho de ser miembro del Consejo de Administración de la sociedad deudora principal e infractora. A su juicio, y con el fin de motivar adecuadamente dicha derivación, se hace necesaria *«una cierta explicación de su conducta (o de su omisión) que produjo el efecto de hacer inviable el cobro de las deudas tributarias derivadas»*.

Dicha motivación exigiría distinguir las diferentes facultades y funciones de los integrantes del Consejo de Administración y, en consecuencia, *«determinar las razones o motivos por los que se acuerda la derivación de responsabilidad tributaria para unos y otros miembros del Consejo de Administración»*. No se puede recurrir –señala– a una fundamentación tan genérica *«que serviría para ser empleada en relación a cualquier sociedad sometida a este régimen de funcionamiento de Consejo de Administración y Consejero Delegado por lo que la falta de determinación de responsabilidades diferentes obliga a la estimación de la demanda y a la anulación de la derivación»*.

2. Supuesto de hecho

El objeto del recurso contencioso-administrativo interpuesto ante la Audiencia Nacional es el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central desestimatorio del recurso de alzada interpuesto previamente contra el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía.

El TEAR había analizado la aplicación del artículo 43.1 de la LGT como fundamento de la derivación de la responsabilidad a los administradores, entendiendo que *«[l]a necesaria relación que tiene presente la Ley Fiscal, siguiendo la pauta marcada por el artículo 1104 del Código Civil, entre la conducta de los administradores y el contenido lógico de su función, hace que disminuya la importancia del elemento intencional y se centre en lo que debe entenderse por «dejação de funciones»*. Desde este punto de vista, *«[e]s por tanto correcta la asignación de responsabilidad subsidiaria al recurrente en primera instancia; existe un nexo causal entre el incumplimiento de los deberes fiscales por parte del sujeto pasivo, que es la sociedad. No se ha acreditado una actuación con la diligencia debida por parte del Consejo de Administración de la deudora, sino que se ha comprobado que dicho Consejo no ha realizado las actuaciones necesarias para el ingreso del IVA y de las retenciones practicadas (...).»*

Con la premisa de esa «dejação de funciones», entiende que el acuerdo de derivación de responsabilidad *«justifica adecuadamente el cumplimiento de los requisitos»* y que, *«[e]n definitiva, las liquidaciones y sanciones contienen los hechos y fundamentos de hecho suficientemente explicitados que motivaron su adopción»*.

La parte recurrente, aparte otros argumentos en los que el Tribunal no llegó a entrar en la Sentencia, se refiere en su demanda a la falta de motivación del acuerdo de derivación de responsabilidad en el que *«no se ha identificado la conducta concreta generadora de la responsabilidad»*.

3. Fundamentos de derecho

La Audiencia Nacional se centra, para resolver las cuestiones que se someten a su enjuiciamiento, en el aspecto de la «suficiente motivación» de la resolución que deriva la responsabilidad al Consejo de Administración, al entender que «la estimación de este motivo haría innecesario referirse a los demás», como finalmente evidencia el fallo de la sentencia.

Retomando doctrina anterior, recuerda el Tribunal que *«la responsabilidad subsidiaria se les puede imputar a los administradores incluso por mera negligencia», de forma que se justifica la derivación «con la simple exigencia de no realizar los administradores los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas, consentir el incumplimiento de quienes de ellos dependen o adoptar acuerdos que hicieran posibles tales infracciones»*.

Ello permite *«concluir que no estamos ante un supuesto de responsabilidad objetiva pura y simple, sino que la imputación de responsabilidad tiene su fundamento en la conducta al menos negligente del administrador que, en perjuicio de sus acreedores, y entre estos la Hacienda Pública, omite la diligencia que le es exigible en cumplimiento de las obligaciones que le impone la legislación mercantil»*.

En este caso concreto, en la resolución de derivación se había puesto de manifiesto que *«el Consejo de Administración no supervisó adecuadamente la actuación del Consejero Delegado y que no se realizaron por todos ellos los actos que eran de su incumbencia como Administradores y que hubieran evitado la comisión de las infracciones tributarias o consintieron el incumplimiento de las obligaciones tributarias exigibles a la entidad infractora por parte de las personas que de él dependían»*.

Así pues, se reconoce la falta de diligencia, que, en general, ha mostrado el órgano de administración en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, que ha conducido a la comisión de las infracciones tributarias por la persona jurídica cuya gestión tienen encomendada.

Ahora bien, admitida esta falta de diligencia, la Sentencia considera que no se puede vincular la derivación de la responsabilidad «solo» al hecho de ser miembro del Consejo de Administración de la sociedad infractora sino que es necesario «explicar» esa conducta, o su omisión, que tuvo como efecto la falta de cobro de las deudas tributarias. Una derivación de responsabilidad en la que estuviese ausente esa «cierta explicación» y que no permitiese establecer la relación de causalidad entre la acción u omisión de los miembros del Consejo de Administración y la infracción cometida, supondría que nos encontrásemos

ante «una forma de responsabilidad objetiva que se produciría con el mero hecho de la pertenencia al Consejo de Administración».

La Sentencia se refiere a la parquedad de la resolución administrativa de derivación de la responsabilidad, que alcanza a todos los miembros del Consejo de Administración «por igual y sin distinción». Así, aunque parecía diferenciar entre el simple miembro del Consejo de Administración y el Consejero Delegado, no llega a poner en práctica dicha distinción y no se identifican las funciones de este último, para diferenciarlas de las que son comunes a todo el Consejo de Administración, motivando, en consecuencia la conducta que ha sido determinante en la comisión de la infracción.

4. Análisis

La Sentencia de la Audiencia Nacional que comentamos hace descansar su conclusión sobre el único argumento jurídico de la falta de motivación del acuerdo de derivación por parte de la Administración y, aunque el razonamiento de su fallo es importante y se pueden extraer muchas consecuencias del mismo, no es prolijo ni entra en detalles acerca de la interpretación que defiende del supuesto de responsabilidad incluido en el artículo 43.1.a) de la Ley General Tributaria. Por eso, en este análisis, debemos poner en relación la *ratio decidendi* del Tribunal con los argumentos contenidos en otras sentencias que permiten completar dicha interpretación.

Este pronunciamiento refuerza la subjetivación de la responsabilidad de los administradores de personas jurídicas, concebida en términos tan amplios en la Ley General Tributaria. La falta de un adecuado examen de la conducta de los mismos y de su incidencia en la eventual comisión de la infracción de que se trate por parte de la sociedad, tiene el gran peligro de convertir la derivación en un proceso objetivo, como el Tribunal pone de manifiesto en la sentencia. A mi juicio, este problema se acentúa en el caso de los administradores de derecho puesto que los administradores de hecho ya requieren *per se* una demostración de las gestiones desempeñadas dentro de la sociedad que pueden determinar la derivación de la responsabilidad.

Matizando un poco más, a efectos del análisis, deben distinguirse dos estadios diferentes en la motivación que exige la derivación de la responsabilidad a los administradores.

De una parte, la necesidad de probar *por parte de la Administración* esa relación entre la infracción cometida por la sociedad y la conducta de los administradores.

Aunque no sea pacíficamente admitido, sí parece bastante consolidada la doctrina que exige esa prueba a la Administración. Así se desprende del razonamiento de la sentencia que comentamos, que reprocha a la resolución administrativa una fundamentación «tan genérica». Por otra parte, reproduce el razonamiento de la STS de fecha 13 de Enero de 2023 (Rec. 1693/2020): «A lo anterior cabría añadir la especificidad que, en relación con las sanciones tributarias, recoge nuestro ordenamiento jurídico (artículo 43 de la Ley General Tributaria),

pues el mismo establece, respecto de los administradores, que la derivación de responsabilidad exige que se constate que por acción (adoptando acuerdos) u omisión (consintiendo el incumplimiento o no realizando los actos precisos para impedirlo) contribuyeron o facilitaron la comisión de las infracciones sancionadas». El hecho de exigir que se constate, por eso lo he subrayado, hace pensar en que se considera necesario probar por la Administración esa relación a efectos de la derivación de la responsabilidad.

Aunque referido a la responsabilidad de los administradores societarios en el ámbito privado, también la Sala de lo Civil de nuestro TS ha señalado recientemente que *«[l]a objetivación de la responsabilidad y la equiparación del incumplimiento contractual de la sociedad con la actuación negligente de su administrador no son correctas, puesto que no resulta de la legislación societaria ni de la jurisprudencia que la desarrolla», lo que le lleva a exigir, «además de la prueba del daño, tanto la prueba de la conducta del administrador, ilegal o carente de la diligencia de un ordenado empresario, como la del nexo causal entre conducta y daño, sin que el incumplimiento de una obligación social sea demostrativo por sí mismo de la culpa del administrador ni determinante sin más de su responsabilidad»* (STS 4072/2020, rec.núm 2877/2018).

Sin embargo, no parece que esta línea de razonamiento sea mantenida de forma continuada por la Audiencia Nacional. Es interesante referirse a su todavía reciente sentencia de 20 de septiembre de 2022 (rec.núm 1036/2018) Esta sentencia hace recaer el peso en la «declaración administrativa de la infracción tributaria imputada a la persona jurídica a través del correspondiente expediente sancionador», lo que dejaría expedita la vía de derivación de responsabilidad de los administradores que hubiesen actuado *«con pasividad, con dejación, con negligencia en definitiva en el cumplimiento de sus obligaciones, una vez declarado fallido el deudor principal, por lo que al responsable subsidiario corresponde acreditar que actuó con la debida diligencia»*.

De acuerdo con este razonamiento, *«por la inversión del principio del «onus probandi», es al demandante a quien corresponde acreditar el hecho impositivo o extintivo de dicha responsabilidad, puesto que, probado por la Administración el hecho básico constitutivo de la responsabilidad derivada, corresponde al recurrente acreditar que actuó con total diligencia y de conformidad a la ley»*.

La exigencia de motivación de la Administración se rebaja en la sentencia de 2022 al mínimo, a la prueba del hecho básico constitutivo de la responsabilidad derivada, y seguramente no podría conducir a conclusiones como la de la sentencia posterior del mismo tribunal que hoy comentamos, que exige identificar y explicar la conducta de cada administrador para derivar únicamente la responsabilidad a aquellos cuya conducta pueda relacionarse con la infracción. En efecto, probada la infracción a través del procedimiento sancionador, presume la culpa de los administradores en general, por dejadez o pasividad, y debe probar su diligencia aquel que pretenda impugnar la derivación.

Muy recientemente, ha sido admitido el recurso de casación contra dicha sentencia, por Auto de 31 de enero de 2024, para determinar, entre otras cuestiones, *«si en los supuestos de responsabilidad tributaria subsidiaria del artículo 43.1.a) LGT se produce «la inversión del principio del onus probandi» y «es al*

demandante a quien corresponde acreditar el hecho impositivo o extintivo de la responsabilidad».

Es muy importante destacar que en el Auto de admisión se invoca, a los efectos de determinar la cuestión debatida, el principio de buena administración y, en particular, como dimanante del mismo, según el artículo 41 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea, «la obligación que incumbe a la administración de motivar sus decisiones». Es de esperar que nuestro Alto Tribunal exija en casación de una justificación en la línea de la exigida por la Audiencia Nacional en su más reciente sentencia de 2024.

En lo que sería un segundo estadio o fase de la motivación, dicha Sentencia da un paso más y no sólo exige a la Administración justificar la relación entre la conducta de los gestores sino distinguir las funciones de los diferentes administradores y determinar las razones o motivos por los que se acuerda derivar la responsabilidad a unos y otros miembros del consejo de Administración. De esta forma, la motivación obliga a individualizar los cometidos de cada uno de los administradores y la influencia que cada uno de ellos haya podido tener en los hechos que dieron lugar a la infracción de la sociedad.

Nuestro Tribunal Supremo, en su importante Sentencia 44/2023, de 19 de enero (rec.núm.1693/2020), aunque a propósito de un supuesto diferente de responsabilidad, ya había obligado a establecer esta individualización entre sujetos excluyendo la derivación genérica: *«No cabe, pues, un análisis con carácter general aplicable a la totalidad de los implicados, sin más, pues si solo bastara la existencia de una consulta vinculante para derivar las responsabilidades que tratamos se daría entrada a una imputación objetiva del administrador/socio; será sujeto responsable solidario exclusivamente cuando ha actuado tendencialmente para el fin específico que contempla la norma».*

Y mucho más precisa, en el mismo sentido, ha sido la doctrina establecida por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en sus respectivas sentencias 66/2023 y 69/2023, ambas de 13 de enero de 2023. Estas sentencias parten de la premisa de que *«[l]a conducta imputable al administrador es distinta de la que supuso la comisión de la infracción por la persona jurídica administrada»* y, en consecuencia, *«el acuerdo de derivación de responsabilidad ha de expresar qué conducta específica del administrador de hecho o de derecho o miembro del Consejo de Administración revela la ausencia de la diligencia debida».*

Me parece de especial interés la referencia de la sentencia al art. 225 TRLSO 1/2010, que detalla en qué consiste la diligencia debida de los administradores. En opinión de este Tribunal, tal artículo presupone un cometido «profesional» en la actuación de los administradores, de forma que deben conocer lo que implica la labor de administración y gestión de una sociedad, que se acompaña con un cierto grado de dedicación y atención. Coincidimos en que la gestión actual exige, efectivamente, de una especialización y preparación que obliga a ese análisis casuístico de los cometidos individuales asumidos por los respectivos administradores dependiendo del modelo de gestión de cada sociedad. En consonancia, en el acuerdo de derivación, para cumplir con las exigencias de motivación en cuanto a la falta de diligencia de los administradores, *«debe exteriorizarse el papel que en la gestión y administración cumple la persona física*

que ha sido declarada responsable subsidiaria y su vinculación con las infracciones cometidas por la deudora».

El recurso a la institución de la responsabilidad, casi de forma «abusiva» por la Administración en los últimos tiempos, requiere, efectivamente, de una elaboración conceptual más acabada no sólo por parte de la doctrina sino también por la jurisprudencia, y también de una mayor precisión por parte del legislador. El reconocimiento de la autonomía del procedimiento de derivación de la responsabilidad frente al del deudor principal, la interpretación de la defectuosa e incompleta regulación del procedimiento proyectada sobre el instituto de la prescripción, o, en fin, la exigencia de motivación, en el sentido apuntado por la sentencia comentada, constituyen hitos importantes en la configuración del estatuto del responsable y la dotación de las garantías adecuadas para esta figura.